



DEEMED COST APLICADO AO ATIVO IMOBILIZADO DEEMED COST APPLIED TO PERMANENT ASSETS

MATTOS, Fernando César da Cunha¹

Resumo: De acordo com a Lei nº 11.638, de 2007, não são mais permitidas reavaliações periódicas dos ativos no Brasil. Entretanto, para fins da adoção das IFRS pela primeira vez, a interpretação ICPC 10, Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 37 e 43 esclarece que é permitido às empresas trazerem certos itens do seu ativo imobilizado a valor justo utilizando este valor como novo custo atribuído (deemed cost). O novo valor é tratado como se fosse o custo do bem na data de transição, que será depreciado prospectivamente ao longo de sua vida útil. Assim, esse artigo tem como objetivo demonstrar como se procede à contabilização desse novo custo. Este estudo delinea-se como sendo uma pesquisa exploratória, realizado por meio de pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa. O artigo está estruturado de modo que inicialmente apresenta a introdução, os critérios de mensuração, reconhecimento e divulgação dos bens do ativo imobilizado, o conceito de deemed cost e os procedimentos metodológicos utilizados. Em seguida demonstra com uma simulação uma situação de mensuração de um item do ativo imobilizado, elucidando com valores numéricos a contabilização do conceito, além de apresentar a conclusão do estudo.

Palavras-Chave: Normas Internacionais; Ativo Imobilizado; Procedimentos Contábeis.

Abstract: Pursuant to Law No. 11,638, of 2007, periodic revaluations of assets in Brazil are no longer allowed. However, for the purpose of adopting IFRSs for the first time, interpretation ICPC 10, Interpretation on the Initial Application to Fixed Assets and Investment Property of Technical Pronouncements CPCs 27, 37 and 43 makes it clear that companies are allowed to bring certain items from their property, plant and equipment at fair value using this amount as a deemed cost. The new amount is treated as if it were the cost of the good on the transition date, which will be depreciated prospectively over its useful life. Thus, this article aims to demonstrate how to account for this new cost. This study is delineated as an exploratory research, conducted through a bibliographical research, with a qualitative approach. The article is structured in a way that initially presents the introduction, criteria for measurement, recognition and disclosure of property, plant and equipment, the concept of deemed cost and the methodological procedures used. Next, it demonstrates with a simulation a situation of measurement of an item of fixed assets, elucidating with numeric values the concept accounting, besides presenting the conclusion of the study.

Keywords: International Standards; Permanent assets; Accounting Procedures.

1. INTRODUÇÃO

¹ Mestre em Ciências Contábeis; Professor da UFRJ.

Conforme Teixeira (2010), as companhias situadas nos Estados Unidos da América (EUA) ou que possuíam ações na bolsa de Nova York (Wall Street) eram obrigadas a aplicar a Generally Accepted Accounting Principles in the United States (US GAAP), desenvolvido nos Estados Unidos, que compreende padrões e interpretações de diversos órgãos governamentais e profissionais americanos.

Ainda segundo Teixeira (2010), as companhias não registradas na Bolsa de New York não eram obrigadas a emitir suas demonstrações contábeis segundo o padrão norte-americano. Com isso, cada país usava seu padrão próprio ou o norte-americano criando um descompasso e a falta de comparabilidade nas informações. Não existindo um padrão internacional antes da década de 70.

Ferrari (2011, p.17) diz que, em 1973 a Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Irlanda, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido com seus diversos organismos profissionais de contabilidade criaram o 1º comitê de pronunciamentos contábeis, o IASC (International Accounting Standards Committee).

Em 01/04/2001 o IASC foi substituído pelo IASB (International Accounting Standards Board), com o objetivo de aprimorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais. Tais pronunciamentos técnicos deixaram de ser chamados de IAS, passando a ser chamados de IFRS (International Financial Reporting Standard), tendo como características a compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade e os princípios de avaliação que são o valor justo, custo histórico, custo amortizado e valor realizável das demonstrações contábeis (FERRARI, 2011, p.18).

As empresas da Europa, em forma de empresas abertas, que passaram a adotar, em caráter obrigatório, as normas de IFRS na publicação de suas demonstrações contábeis consolidadas a partir de 1º de janeiro de 2005. A partir de então, centenas de países estão aderindo aos padrões contábeis emitidos pelos IASB, a exemplo do Brasil. (FERRARI, 2011, p.18).

Neste contexto, o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC), órgão responsável pela padronização das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais e pela elaboração e divulgação dos novos padrões contábeis, informa que muitas sociedades brasileiras estão obrigadas a adotar, por exigência de diversos órgãos reguladores contábeis brasileiros como ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), APIMEC (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), BM&BOVESPA (Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros), CFC (Conselho Federal de Contabilidade), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e

Financeiras), IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), CVM (Comissão de Valores Imobiliários), SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), BACEN (Banco Central do Brasil), RFB (Receita Federal do Brasil), FEBRABAN (Federação Brasileira de Bancos) e CNI (Confederação Nacional da Indústria), a partir de 2010, às Normas Internacionais de Contabilidade emanadas do IASB, em suas Demonstrações Contábeis consolidadas. Só que algumas dessas normas têm como conseqüências ajustes retrospectivos, por isso o IASB emitiu sua IFRS 1 a mesma tem como o objetivo de regular a situação quando a entidade aplica integralmente as Normas Internacionais pela primeira vez.

Para Mourad; Paraskevopoulos (2010), O projeto de adoção do IFRS deve ser considerado um dos projetos mais importantes da entidade. Isso porque todas as decisões tomadas durante a fase de adoção impactarão a situação financeira e patrimonial da entidade por um longo período após a adoção inicial do

IFRS. Durante a adoção do IFRS, a entidade deverá fazer escolhas de suas políticas contábeis em IFRS e escolha das isenções, conforme descrito no IFRS 1 como é o caso da Avaliação dos Ativos.

A partir de 2010 a convergência internacional das normas contábeis no Brasil estará completa, trazendo novidades para o Br Gaap, restringindo-se a um deles, quanto ao tratamento do ativo imobilizado, chamado Deemed Cost.

De acordo com a Lei nº 11.638, de 2007, não são mais permitidas reavaliações periódicas dos ativos no Brasil. Entretanto, para fins da adoção das IFRS pela primeira vez, a interpretação ICPC 10 (Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 37 e 43) esclarece que é permitido às empresas trazerem certos itens do seu ativo imobilizado a valor justo utilizando este valor como novo custo atribuído (deemed cost). O novo valor é tratado como se fosse o custo do bem na data de transição, que será depreciado prospectivamente ao longo de sua vida útil, conforme explica PricewaterhouseCooper (2011).

Nesse contexto, surgiu o seguinte questionamento: Como fica na prática se uma empresa tenha bens até dezembro de 2009, com valor contábil já zerado, com 50% já depreciado, ou que não passou no teste de impairment, e dos que entram novos no exercício de 2010, o lançamento na contabilidade do custo atribuído?

Neste sentido, o artigo tem por objetivo demonstrar como se procede à contabilização desse novo custo. A motivação para o estudo decorreu do momento vivenciado, pois o Brasil encontra-se no processo de transição para uma convergência às normas internacionais de contabilidade.

O artigo está estruturado de modo que inicialmente apresenta o reconhecimento e a mensuração do imobilizado, bem como os conceitos de valor justo (fair value) e impairment test (teste de recuperabilidade do custo) e Deemed Cost (custo atribuído). Na sequência aplica a contabilização do deemed cost em um caso simulado e apresenta conclusões sobre o estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ativo imobilizado

A conta imobilizado faz parte do grupo do Ativo Não Circulante chamado anteriormente de Ativo Permanente que com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, art. 37, que alterou o disposto no art. 178, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, e classificam nessa conta somente os Bens Corpóreos também denominados de tangíveis.

Segundo Ferreira (2011, p. 221), “o imobilizado representa os recursos aplicados em bens corpóreos utilizados na atividade da companhia, mas que não se destinam à comercialização ou à incorporação a produtos fabricados para a venda.”.

São bens destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa; para uso na produção ou no fornecimento de mercadorias ou serviços; para aluguel a terceiros ou para fins administrativos; ou decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, como no caso de arrendamentos mercantis. E utilizáveis por mais de um ano.

As principais questões na contabilização do imobilizado são o reconhecimento de ativos, a determinação de seus valores contábeis e os encargos de depreciação e perdas por redução no valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles.

Para a IASB 16 um item de imobilizado deve ser reconhecido no balanço como um ativo apenas se puder ser mensurado de forma confiável e for provável que benefícios econômicos futuros associados ao item serão gerados para a entidade. E todos os itens que atendam às regras de reconhecimento devem ser mensurados inicialmente pelo custo.

Conforme Ernst & Young (2010, p.18), a norma estabelece que a composição do custo de um item do imobilizado em seu reconhecimento inicial deve incluir seu preço de compra, incluindo impostos de importação e impostos sobre compra não recuperáveis, após dedução de descontos e abatimentos, os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para que o ativo imobilizado esteja em condições de funcionamento e os custos de desmontagem, remoção e restauração.

Também são computados como parte do custo dos bens do imobilizado os valores relativos aos bens adquiridos ou matérias-primas utilizadas, fretes, seguros, comissões,

desembaraço de importação, montagem etc. Se o imobilizado tenha sido efetuado em parcelas a norma não permite que juros embutidos façam parte do custo do imobilizado.

Em novembro de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), o ICMS e o IPI incidentes na operação de aquisição de bens para o imobilizado passou a ser recuperável e não é recuperável respectivamente.

Por exemplo, “a companhia adquiriu equipamentos industriais, para uso, no valor de R\$ 100.000,00 com 20% de ICMS, 10% de IPI, e pagou R\$ 500,00 a um prestador de serviços para a instalação”. (FERREIRA, 2011, p.224)

Nessa aquisição, o ICMS é recuperável, em virtude do que dispõe a Lei Complementar nº 87/96, e incide, também, sobre o valor do IPI, pois o bem não é destinado à comercialização ou industrialização. O valor a ser lançado como custo de aquisição dos equipamentos é apurado da seguinte forma:

Valor dos Equipamentos	
1000.000,00	
IPI de 10%	
10.000,00	
Total da Nota Fiscal do Fornecedor	
110.000,00	
Gasto com a Instalação	
500,00	
Total gasto na aquisição dos Equipamentos	
110.500,00	
ICMS de 20%, já incluído no valor da operação	
22.000,00	
110.000,00 x 20%	

Quadro 1 – Composição do Custo do Imobilizado

Fonte: Ricardo J. Ferreira (2011, p.224)

Desse total, só não integra o custo de aquisição o valor do ICMS, que já está incluído no preço pago ao fornecedor e é imposto recuperável:

Total do gasto na aquisição dos equipamentos	
110.500,00	
ICMS a Recuperar	
(22.000,00)	
Custo de aquisição dos equipamentos	

88.500,00

Quadro 2 – Valor do custo do imobilizado

Fonte: Ricardo J. Ferreira (2011, p.224)

O valor lançado na conta que registra os equipamentos deve ser de R\$ 88.500,00

Os gastos incorridos com reparo, conservação ou substituição de partes ou peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento de vida útil não superior a 1 (um) ano, devem ser registrados como despesas operacionais ou custos.

Em contrapartida, (i) os custos de abertura de nova instalação; (ii) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (principalmente aqueles relacionados à propaganda e atividades promocionais); (iv) custos de transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes; (v) certos custos de treinamento; (vi) custos administrativos e outros custos indiretos são exemplos de gastos que não devem ser agregados ao custo de aquisição de um ativo imobilizado.

Há situações em que encargos financeiros de empréstimo tomado para a construção de um ativo imobilizado são adicionados ao custo de aquisição, conforme disposições do Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos.

Após reconhecimento, os ativos imobilizados são mensurados pelo custo, menos depreciação e eventual provisão acumulada para perda no seu valor recuperável (impairment) que devem ser reconhecidas conforme princípios definidos no pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

A entidade deve depreciar separadamente os componentes do ativo (component approach) caso os valores individuais desses componentes forem significativos em relação ao custo de aquisição e os componentes podem ser agrupados quando a vida útil for semelhante.

Uma entidade escolhe o modelo de custo ou modelo de reavaliação (atualmente não permitido no Brasil) como política de contabilização e aplica a política para uma mesma classe de ativo.

2.2. Fair value (valor justo)

O conceito de valor justo para Ernst & Young (2011, p.11) pode ser definido: como uma ferramenta utilizada para, durante o processo de reconhecimento inicial das transações, representar o valor de mercado dos ativos ou passivos, ou pelo menos uma estimativa mais próxima da realidade. O valor justo pode ser definido também como o montante pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado.

“O termo fair value é um valor justo para determinada transação. Entretanto, a noção do que é justo envolve juízo de valores, de tal forma que, o que é justo para determinadas

peças não se podem comparar com outras”. (LISBOA; SCHERER, 2000 apud RAUPP e BEUREN, 2006, P.5).

Segundo Ferreira (2011, p.306), valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Percebe-se que o conceito de valor justo tem um certo grau de subjetividade. Para utilização desse conceito se faça uma mensuração das normatizações existentes, para não existir juízo de valores divergentes conforme explica Raupp e Beuren (2006).

2.3. Impairment (perda por redução ao valor recuperável)

Segundo (SILVA, 2006 apud FERRAREZI e SMITH, online), Impairment é uma palavra em inglês que significa deterioração em sua tradução literal. Na prática é a mensuração dos ativos que geram benefícios presentes e futuros.

É o instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico. O impairment é aplicado em ativos fixos (ativo imobilizado), ativos de vida útil indefinida (goodwill), ativos disponíveis para venda, investimentos em operações descontinuadas.

Para Raupp e Beuren (2006, p.8) [...] o impairment test diz respeito a avaliação de deterioração dos ativos permanentes em razão da necessidade de identificar e/ou contabilizar o seu valor econômico. O valor econômico, por sua vez, tem sido associado aos benefícios futuros que a empresa espera obter com a utilização deste ativo.

2.3.1 Definições básicas

Conforme Felgueiras (2011, p.14), o pronunciamento traz algumas definições básicas importantes para aplicação do teste de recuperabilidade de ativos. Veja a seguir:

Ativo reavaliado: o tratamento para impairment para ativos reavaliados é aplicável de forma diferente em duas situações: (i) o valor reavaliado é igual ao valor de mercado do ativo – se as despesas diretas para a venda é irrelevante, não é necessário o cálculo do valor recuperável (valor contábil é igual ao valor de mercado). Se não for irrelevante, é necessário verificar se o ativo sofre desvalorização. (ii) o valor reavaliado é diferente ao valor de mercado do ativo – é obrigatória a realização de Teste de Impairment. O referido valor de mercado aplica-se à fundamentação por ágio por rentabilidade futura.

Valor Recuperável: é o maior valor entre o valor de mercado e o de uso.

Valor de Uso: é o valor presente dos fluxos de caixa que futuramente serão obtidos com o Ativo. São os benefícios futuros que serão gerados pelo ativo em análise.

Valor de Venda: é o valor de mercado deduzido das despesas necessárias para essa transação. Pode ser mensurado, em ordem de preferência, pelas seguintes fontes: (i) Contrato firme de venda; (ii) mercado ativo; e/ou (iii) melhor informação possível.

Mercado Ativo: é o mercado que atende as seguintes condições: (i) os itens vendidos são homogêneos; (ii) liquidez; (iii) e preços disponíveis ao público.

Provisões Para Perdas: que é mensurado pela diferença entre o valor contábil de um ativo e o seu valor Recuperável, nas situações em que o valor contábil é superior.

Para Ferreira (2011, p.342): A análise da recuperabilidade visa a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por seu uso ou por venda. Assim, caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, deve-se imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas (impairment).

Exemplo 01 – Se um ativo tem valor contábil de 1.000, valor em uso de 900 e valor líquido de venda de 1.100, seu valor recuperável será o maior entre o valor em uso (900) e o valor líquido de venda (1.100). Como o valor recuperável (1.100) é superior ao valor contábil (1.000), nenhum ajuste deve ser feito.

Exemplo 02 – Se um ativo tem valor contábil de 1.000, valor em uso de 700 e valor líquido de venda de 800, seu valor recuperável será o maior entre o valor em uso (700) e o valor líquido de venda (800). Como o valor recuperável (800) é inferior ao valor contábil (1.000), deve-se constituir provisão para perdas no valor de 200. Isso porque a empresa provavelmente não conseguirá recuperar com o uso (700) ou a venda do bem (800) o valor pelo qual ele está lançado contabilmente (1.000).

2.4. Deemed cost (custo atribuído)

Ernst & Young (2011, p.13) explica que as IFRS são uma base contábil totalmente diferente para empresas que são obrigadas a adotar essas novas normas, pois, essas empresas estão em diferentes estágios de desenvolvimento nos seus princípios contábeis (“GAAP”). Então, a IFRS 1 (First-Time Adoption of International Financial

Reporting Standards) veio para ajudar no processo da adoção inicial, com sua primeira adoção feita em 2005 pelas empresas abertas da União Europeia.

A IFRS 1 é uma norma única e aplicada uma única vez. Portanto, a empresa que vier a interromper a aplicação das IFRS e posteriormente retomar essa aplicação não poderá mais aplicar a IFRS 1, o que significa que não terá direito às isenções nela contidas. Sua aplicação é feita quando uma empresa apresenta suas primeiras demonstrações financeiras anuais segundo as IFRS e devem incluir uma declaração explícita e incondicional de conformidade

com as IFRS.

Conforme Silva (2010), “a edição da Lei nº 11.638, de 2007 marcou o início do processo de convergência das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais (IFRS)”. E que uma das principais mudanças introduzidas com a adoção inicial dos IFRS no Brasil refere-se à revisão da vida útil, dos valores residuais e dos valores contábeis dos bens registrados nos ativos imobilizados das empresas.

Segundo Ernst & Young (2010, p.92): Algumas das isenções previstas na IFRS 1 envolvem a utilização de “valor justo” e “custo atribuído” (deemed cost) e a norma define essas expressões. Entender tais definições é relevante para aplicação prática da IFRS 1.

Custo atribuído (deemed cost): valor utilizado como substituto do custo (ou do custo depreciado ou amortizado), ou do valor reavaliado, em uma determinada data. O custo atribuído será então utilizado para a determinação do valor depreciável (ou amortizável), para fins das depreciações (ou amortizações) e baixas subsequentes.

Valor justo: valor pelo qual um ativo poderia ser trocado ou pelo qual uma obrigação poderia ser liquidada entre partes independentes, conhecedoras do assunto e dispostas a negociar com base na melhor informação disponível, em uma transação sem favorecimento.

Conforme Bezerra (2010), O principal objetivo da norma é resgatar para a contabilidade o valor justo dos ativos imobilizados em operação que ainda produzem receita, mas que, do ponto de vista contábil, têm valor líquido próximo ou igual a zero. Ou seja, ativos totalmente ou quase totalmente depreciados, mas que, entretanto, continuam em operação e gerando alguma receita para a empresa. Isso aconteceu porque a maior parte das empresas do Brasil depreciava seus bens baseada em tabela publicada pela Receita Federal como forma de deduzir o Imposto de Renda e sem fazer esforço para apurar a vida útil e econômica esses bens. As empresas utilizavam uma tabela em que móveis e utensílios, por exemplo, com vida útil estimada de dez anos, tinham taxa de depreciação de 10% ao ano. Veículos, com cinco anos de uso pela frente, tinham taxa de depreciação de 20% ao ano. Esse artifício era utilizado de forma generalizada sem uma análise detalhada por parte das empresas para verificar se essa taxa ou a vida útil e econômica estimadas representavam o real desgaste da capacidade do ativo.

Diante dessa explicação, entende-se que o deemed cost visa eliminar eventuais diferenças nos valores contábeis do ativo imobilizado das empresas que tenham resultado na existência de bens ou conjunto de bens com valor contábil subavaliado, ou mesmo igual à zero, mas que continuam em operação e gerando benefícios econômicos, sendo, no entanto, aplicado uma única vez.

Para quem encerra o exercício no fim do ano, tanto nas demonstrações de 2010 quanto no comparativo de 2009, a aplicação do custo atribuído já deverá ter sido considerada. Para as demonstrações financeiras a partir de 2011, o deemed cost não poderá ser utilizado. E o cálculo desse novo valor pode ser feito usando a variação de índices de preços, custo de reposição, valor de mercado ou fluxo de caixa descontado. A data de referencia para esse novo custo será o dia 1º de janeiro de 2009, como explica Ernst & Young (2010, p.11).

Conforme explica Bezerra (2010), a aplicação do deemed cost não é obrigatória, mas as empresas que não adotarem deverão dar explicações, assim exige a norma. Há casos em que a empresa pode entender não haver razão para aplicar a norma, uma vez que não tem ativos mais depreciados do que deveria ou o valor líquido dos seus ativos está próximo do valor de mercado da data de publicação do balanço. A empresa, desta forma, terá de apresentar justificativas quando da não aplicação da norma.

O procedimento poderá produzir efeitos nos balanços a partir da data da revisão. “Poderá vir a ter efeitos, caso aplicada a norma, ao longo do prazo remanescente de vida útil desses bens que forem ajustados. Em relação ao patrimônio líquido, acaba não tendo nenhum impacto, mas pode ser que tenha no resultado ao longo da vida útil dos ativos reavaliados”, diz.

Ploger (2010) entende que: a aplicação do deemed cost pode alterar resultados e impactar os balanços e que, no momento inicial, é provável que a aplicação do deemed cost de ativos hoje depreciados aumente seus valores. E que alguns itens do ativo imobilizado podem ter um valor contabilizado que não têm relação com sua vida útil. Os terrenos, por exemplo, sofrerem valorização brutal nas últimas décadas em regiões como o bairro do Morumbi, e a aplicação do deemed cost trará impacto no lucro ou nas reservas.

O deemed cost (custo atribuído) pode vir a ter um impacto relevante em algumas companhias, principalmente aquelas voltadas para a atividade industrial. A aplicação do custo atribuído por essas companhias pode ocasionar um aumento significativo de seus ativos imobilizados e patrimônio líquido, embora esse impacto não seja percebido pela grande maioria dos analistas de mercado, pois os mesmos focam muito suas análises em EBITDA (Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization), ou seja, (lucro antes dos juros, impostos, depreciação e amortização) e fluxo de caixa, por outro lado outros índices, tais como retorno sobre ativos, podem ser afetados. Avaliar a questão do custo atribuído, o número de ativos totalmente depreciados, bem como a taxa de depreciação utilizada, dentre outros fatores, passa a ser, portanto, um item prioritário na agenda das companhias que possuem ativos imobilizados significativos em suas demonstrações financeiras, visto que esse

assunto, embora talvez não impacte significativamente o EBITDA e fluxo de caixa, impactará sem dúvida o lucro líquido das companhias, que será, em última análise, a base de pagamento de dividendos.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Para atender ao objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa do tipo exploratória, buscando aprofundar o tema abordado. Segundo Gil (2002, p.41), as pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses.”

Beuren (2006, p.81) reforça que “explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então desconhecidas”. Esse tipo de pesquisa será realizada pois, o tema escolhido é pouco explorado e tornando de difícil formulação de hipóteses precisas.

No que diz respeito aos procedimentos, esta é uma pesquisa bibliográfica e documental. Gil (2002, p.41) explica que a maioria das pesquisas exploratórias envolve um levantamento bibliográfico, seguido por entrevistas ou análise de exemplos e boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Gil (2002, p.45) explica que as fontes da pesquisa documental são muito mais diversificadas e dispersas tais como relatórios de pesquisa, relatórios de empresas etc.

A coleta de dados envolveu a técnica de documentação indireta, particularmente dados de fontes secundárias, em razão da opção pela pesquisa bibliográfica. Na análise dos dados coletados optou-se pela técnica de análise qualitativa conforme Beuren.

4. DESENVOLVIMENTO

Nessa parte do estudo explica como é feita a contabilização do deemed cost (custo atribuído) a partir do exemplo construído pelo Ernst & Young.

Na aplicação da proposta considerou-se o caso hipotético de uma indústria de celulose, cujas máquinas utilizadas no processo produtivo foram adquiridas em 2008 pelo custo histórico de \$ 100,00 com uma vida útil de 05 anos. Em 2010 a indústria adota pela primeira a IFRS e tem a vida útil revisada para 10 anos e o valor residual estimado a \$10,00 se a empresa vendesse o bem, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Adoção Inicial:

Custo histórico: \$100 Custo atribuído: \$120

Depreciação acumulada: \$40 Valor residual: \$10

Vida útil anterior: 05 anos Vida útil adicional: 10 anos

(a) Custo e depreciação acumulada iniciais.

(b) Reversão da depreciação acumulada considerando o deemed cost de \$120.

(c) Complemento do deemed cost de \$120.

(d) Registro do imposto de renda diferido passivo sobre o efeito do deemed cost (34% de \$60)

Lançamentos no ano subsequente:

Lançamentos do ano subsequente (registro da depreciação/realização do deemed cost):

(a) Registro da despesa de depreciação do ano $((\$120 - \$10) \times 10\% = \$11)$

(b) Reversão do imposto de renda diferido passivo sobre deemed cost depreciado (considerando que 50% do novo custo refere-se ao complemento de deemed cost): $((\$11 \times 50\%) \times 34\%) = \$1,87)$

Notar que após 10 anos, o saldo total de imposto de renda diferido passivo a ser revertido será de R\$ 18,70, calculado como segue: \$60 (ajuste de deemed cost) - \$5 (valor residual proporcional relativo o deemed cost) = \$55 x 34% = \$18,70

(c) Reclassificação da depreciação relativa ao adicional de deemed cost de Ajuste de Avaliação Patrimonial para a conta de Reserva de Lucros $(\$60 - \text{ajuste de deemed cost} / \$120 - \text{custo total ajustado}) \times \11 (depreciação total do período) = $\$5,5 - \$1,87$ (IR Dif) = 3,6. Notar que após decorridos 10 anos, a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial será realizada no montante de \$36, remanescendo o saldo de \$3,3 relativo à parcela do valor residual atribuível ao ajuste de deemed cost (líquido do imposto de renda diferido de 34%).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo tratou de uma pesquisa exploratória baseada em um estudo de revisão de literatura sobre o tema, utilizando fontes bibliográficas impressas e eletrônicas na literatura contábil e abordagem qualitativa.

Como foi visto, o ICPC 10, com base na IFRS 1, introduziu e permitiu a utilização do conceito de atribuir um novo custo (deemed cost) aos bens em operação, mas que apresentavam valor contábil inferior ao seu valor justo.

Essa opção é aplicada apenas e tão somente na adoção inicial da IFRS. Sendo opcional para empresas com controle adequado de bens e obrigatório para empresas que não tem

controle.

Esclarece que essa prática não representa uma reavaliação, cuja adoção foi vedada pela Lei nº 11.638/07, nem correção monetária, mas sim da recomposição do custo do ativo com base no valor justo. O novo valor atribuído (deemed cost) tem o objetivo exclusivo de substituir o valor contábil dos bens sem implicar, no entanto, em mudança da prática contábil.

Essa permissão tende a reduzir diferenças entre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com práticas contábeis brasileiras e internacionais, uma vez que corrigirá as distorções geradas pelas práticas contábeis adotada até então, como por exemplo, o uso inadequado de taxas de depreciação.

Há que se destacar a importância da determinação do valor residual nos ativos, prática também não adotada pelas empresas no Brasil, embora já prevista pela resolução CFC 1.136/08.

Não é permitido o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não os ativos imobilizados e propriedade para investimento.

Ao adotar o custo atribuído, a administração deverá elaborar relatório que suporte o registro inicial da recomposição do custo e conter informações mínimas que permitam o pleno atendimento às práticas contábeis, vida útil remanescente e valor residual dos bens a fim de estabelecer o valor recuperável e a nova taxa de depreciação na data da adoção inicial. Esse relatório deverá ser elaborado por especialistas, internos ou externos com experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens. O relatório deverá ser aprovado por órgão deliberativo que tenha competência formal.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Osmar Reis. Comentários às novas regras contábeis brasileiras: sociedade anônima, sociedade de grande porte (Ltda e S/A), contabilidade para PMEs, RTT/FCONT/e-Lalur, normas CFC + CPC, leis nº 6.404/1076, 11.638/2007 e 11.941/2009, exemplos práticos. São Paulo: IOB, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Interpretação Técnica ICPC 10: Interpretação sobre a Aplicação ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43. Brasília. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Contábil nº 27: Ativo Imobilizado. Brasília. 2009.

BEZERRA, José Carlos. Ativo imobilizado: valor justo é desafio para as empresas: registro do deemed cost visa eliminar eventuais discrepâncias nos valores contábeis dos ativos imobilizados. Departamento de Comunicação e Gestão da Marca. 2010. Entrevista feita a Felipe Datt.

Ernst & Young. Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras volume 1 e 2. São Paulo: Atlas, 2010.

EVANGELISTA, Diego Teixeira. Revisão da vida-útil dos bens do ativo imobilizado: impactos contábeis e tributários. 2010. Trabalho de Conclusão (Graduação) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul.

FELGUEIRAS, José Antonio. A estrutura conceitual da contabilidade: teste de impairment e intangíveis – CPC 0, 1 e 4. Texto para uso didático – Câmara de Pesquisa e Desenvolvimento Profissional, Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro.

FERRAREZI, Maria Amélia Duarte Oliveira; SMITH, Marinês Santana Justo. Impairment – conceitos iniciais e seu impacto pelo valor de mercado: estudo de caso de uma sociedade Ltda da cidade de Franca. Disponível em: <<http://www.facef.br/novo/publicacoes/IIforum/Textos%20EP/Maria%20Amelia%20e%20Marines.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

FERRARI, Ed Luiz. Contabilidade geral: teoria e mais de 1.000 questões, atualizada pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 e pelas normas do CPC. Niterói: Impetus, 2011.

FERREIRA, Ricardo J. Contabilidade avançada: teoria e questões comentadas conforme a Lei das S/A e pronunciamento do CPC. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

FERREIRA, Ricardo J. Contabilidade básica: teoria e questões comentadas conforme a Lei das S/A, Normas Internacionais e CPC. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

GIL, Antonio Carlos. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. IFRS introdução às normas internacionais de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2010.

PLOGER, Alfried. Ativo imobilizado: valor justo é desafio para as empresas: registro do deemed cost visa eliminar eventuais discrepâncias nos valores contábeis dos ativos imobilizados. Departamento de Comunicação e Gestão da Marca. 2010. Entrevista feita a Felipe Datt.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/94.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2011.

SILVA, Pedro César da. Mensuração do ativo imobilizado: aspectos relevantes. Fórum Empresarial. São Paulo, abr. 2010. Disponível em: <<http://www.aspr.com.br/arquivos/FE%2091.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2011